



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

06/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

906

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. /01-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας αιτείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 19-12-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /01-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 453.505,17 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 226.752,59 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 102.803,21 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 783.060,97 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. /05-05-2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εισοδήματος (ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2016.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /13-04-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών για τον με Α.Φ.Μ. για τα φορολογικά έτη 2015-2016, σύμφωνα με τα οποία όλες οι συναλλαγές της ως άνω ατομικής επιχείρησης είναι εικονικές στο σύνολό τους. Μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων.

Επιπλέον, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /09-06-2022 Δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με το οποίο διαβιβάστηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2015 που διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα. Ο εν λόγω έλεγχος πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών συνεπεία του με αριθ. πρωτ. /2016 εγγράφου της Αρχής του άρθρου 7 του ν. 3691/2008 σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος σε λογαριασμούς με τον υπάλληλό του,, με ΑΦΜ, ο οποίος υπέδειξε τον προσφεύγοντα ως πραγματικό δικαιούχο σχεδόν για το σύνολο των πρωτογενών του καταθέσεων και ο ισχυρισμός του έγινε δεκτός.

Ο προσφεύγων, που κατά το υπό κρίση έτος είχε έδρα στην και κύρια δραστηριότητα «.....» Από τον διενεργηθέντα έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Ο προσφεύγων είναι λήπτης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών παραστατικών για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 39.140,00 € πλέον ΦΠΑ 9.393,60 € από τον με ΑΦΜ, σύμφωνα με το με αριθ. /31-01-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
- Για παραστατικά αξίας άνω των 500,00 € το καθένα και συνολικής καθαρής αξίας 275.241,93 € (193.803,30 + 75.835,00 + 5.603,63), τα οποία σχετίζονται με αγορές/ δαπάνες της επιχείρησης δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για τον τρόπο που εξοφλήθηκαν (κατάθεση σε λογαριασμό του προμηθευτή, έκδοση επιταγής, δίγραμμη επιταγής, χρεωστική ή πιστωτική κάρτα).

- Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού 534.233,70 € δεν συνοδεύονται από τα απαραίτητα έγγραφα που να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων (όπως CMR, ενυπόγραφη παράδοση- παραλαβή των εμπορευμάτων, packing list κτλ). Επίσης, δεν εντοπίστηκαν όλες οι πληρωμές των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.
- Δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα συνολικής αξίας 41.137,37 € που αφορούν «Εξόφληση συναλλαγών πιστωτικών καρτών» σύμφωνα με την περιγραφή της και στον υπ' αριθ. λογαριασμό, καθώς δεν ανευρέθησαν τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά που να δικαιολογούν τις καταθέσεις. Τις εν λόγω συναλλαγές, ο έλεγχος τις έκρινε ως πωλήσεις χωρίς να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά. Επιπλέον, δεν αιτιολογήθηκαν τραπεζικές πιστώσεις/καταθέσεις συνολικής αξίας 188.880,29 €. Τις εν λόγω καταθέσεις ο έλεγχος τις έκρινε ως «μη δηλωθέν εισόδημα αγνώστου πηγής ή αιτίας» που συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ. /07-09-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 & 62 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του. Ο προσφεύγων, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /05-10-2022 υπόμνημά του, ωστόσο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς του ισχυρισμούς που αφορούν τις ως άνω λογιστικές διαφορές και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 01-11-2022 Έκθεσης Εισοδήματος Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του ν. 4172/2013 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Παράβαση του άρθρου 28 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.** Εν προκειμένω, ο ίδιος υπέβαλε το με αριθ. σημείωμα παροχής εξηγήσεων στις 28-09-2022, το οποίο φέρει και σφραγίδα και αριθμό πρωτοκόλλου /28-09-2022. Ωστόσο, στην έκθεση ελέγχου αναγράφεται αυθαίρετα ως αριθμός πρωτοκόλλου ο /05-10-2022 και ημερομηνία μεταγενέστερη αυτής της πραγματικής παραλαβής. Η Διοίκηση εξέδωσε τις πράξεις Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ την 01-11-2022, ήτοι μετά το πέρας της αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μήνα όπως ορίζεται από το άρθρο 28 του ΚΦΔ. Η έκδοση των πράξεων θα έπρεπε να συντελεστεί εντός ενός μήνα από τις 28-09-2022, ήτοι στις 28-10-2022, ενώ έλαβε χώρα την 01-11-2022 και άρα είναι ακυρωτέες.
- **Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της πράξεως οριστικού προσδιορισμού, παράβαση του άρθρου 17 του ΚΑΔ.** Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου πάσχει από αιτιολογία. α) Σχετικά με τις τραπεζικές πιστώσεις/καταθέσεις για τις οποίες δεν υπάρχει αιτιολογία, ο ίδιος έχει ορίσει πληρεξούσιο και συνδικαιούχο τον υπάλληλό του,, έτσι ώστε να μπορεί να εκπληρώνει οικονομικές υποχρεώσεις της επιχείρησης όταν εκείνος απουσιάζει. Γι' αυτόν τον λόγο είχε δώσει εντολή στην τράπεζα όπου διατηρεί τον με αριθ. IBAN τραπεζικό λογαριασμό που είναι συνδεδεμένος με το τερματικό POS που διατηρούσε στο κατάστημα, ώστε τα

χρήματα να πιστώνονται απευθείας σε τραπεζικό λογαριασμό του υπαλλήλου του. Κατόπιν εξόφλησης κάθε λογαριασμού και εκκρεμότητας της επιχείρησης, ο υπάλληλός του, κατέθετε το ποσό που απέμενε στον τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης που διέθεταν από κοινού και επομένως οι σχετικές τραπεζικές πιστώσεις και καταθέσεις δεν αποτελούν επιπλέον εισόδημα, αλλά αφορούν το ήδη δηλωθέν εισόδημα. β) Ο ίδιος έχει προμηθευτεί προϊόντα τα οποία έχει στους αποθηκευτικούς χώρους της αποθήκης του καθώς δεν έχουν πωληθεί ούτε έχουν εξοφληθεί ακόμα. γ) Σχετικά με την λήψη των εικονικών φορολογικών παραστατικών από τον συνολικής καθαρής αξίας 39.140,00 € πλέον ΦΠΑ 9.393,60 €, ο ίδιος εξόφλησε τα σχετικά τιμολόγια μέσω τραπεζικού συστήματος, ο έλεγχος στηρίχτηκε στα συμπεράσματα του ελέγχου της εκδότριας εταιρείας χωρίς να αποδεικνύει την εικονικότητα στις δικές του συναλλαγές και δίχως να λαμβάνει υπόψη ότι ο τζίρος της επιχείρησής του ήταν αρκετά υψηλός και αν τα είχε λάβει δεν θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος.

- **Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.** Εν προκειμένω, δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων, αντιθέτως η Διοίκηση μεταφέρει στον ίδιο το βάρος της απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων.
- **Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.** Εν προκειμένω, καταλογίζεται στον ίδιο το υπέρογκο ποσό των 783.060,97 € για παραβάσεις που ούτε αιτιολογούνται ούτε αποδεικνύονται, ενώ ο ίδιος έχει ήδη φορολογηθεί για τον εν λόγω εισόδημα.
- **Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.** Ο νόμος προβλέπει τον οριστικό καταλογισμό της παράβασης χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας και επομένως, η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται νομικά πλημμελής.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου διαδικασίας κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι:
«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο η Διοίκηση εξέδωσε τις πράξεις Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ την 01-11-2022, ήτοι μετά το πέρας της αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μήνα όπως ορίζεται από το άρθρο 28 του ΚΦΔ και επιπλέον ότι παρόλο που ο ίδιος υπέβαλε το με αριθ. σημείωμα παροχής εξηγήσεων στις 28-09-2022 στην έκθεση ελέγχου αναγράφεται αυθαίρετα ως αριθμός πρωτοκόλλου ο/05-10-2022.

Επειδή σύμφωνα με την από 01-11-2022 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθ. υπόμνημα στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης στις 28-09-2022, το οποίο παρελήφθη από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθήνας στις 05-10-2022 και έλαβε αριθμό εισερχομένου εγγράφου 2203.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΔ τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣΤΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣΤΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από τον ίδιο πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής.

Σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική

μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο

τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διενήργησε έλεγχο για τον με Α.Φ.Μ. για τα φορολογικά έτη 2015-2016, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν αρχικώς στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με το με αριθ. πρωτ. /31-01-2022 έγγραφο και εν συνεχεία απεστάλησαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με το με αριθ. πρωτ. /13-04-2022 έγγραφο.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

«1) Η επιχείρηση συστάθηκε από τον υπήκοο του Μπαγκλαντές με ΑΦΜ: Οι δηλώσεις που υπέβαλε η ελεγχόμενη (εισόδημα- ΦΠΑ) και σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) της ελεγχόμενης επιχείρησης και των τρίτων (αντισυμβαλλόμενοι) κρίνονται ανακριβείς από τον έλεγχο. Η ζημιά του Δημοσίου έγκειται στην έκπτωση ΦΠΑ που διενήργησαν οι λήπτριες επιχειρήσεις με βάση τα συγκεκριμένα στοιχεία, δεδομένου ότι από την εκδότηρια δεν αποδόθηκαν τα αναλογούντα ποσά φόρου από τις συναλλαγές αυτές. Επίσης και στην απώλεια του φόρου εισοδήματος.

- 2) Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας ή υποκαταστημάτων.
- 3) Η επιχείρηση δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα ή άλλη διεύθυνση. Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ./06-05-2020 έγγραφο του ιδιοκτήτη του ακινήτου η ελεγχόμενη, χρησιμοποιούσε το ακίνητο ως χώρο διαμονής ενώ είχε εξαφανιστεί τα δύο (2) τελευταία έτη.
- 4) Δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός της επιχείρησης.
- 5) Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία.
- 6) Από το πληροφοριακό δελτίο που διαβιβάστηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής η Δ/νση Προγραμματισμού και πληροφορικής ενημέρωσε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών τιμολογίων.
- 7) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δηλώνει το φορολογικό έτος 2015 αμοιβές προσωπικού 72,61 € και το φορολογικό έτος 2016 αμοιβές προσωπικού 6.296,49 €.
- 8) Για τα φορολογικά έτη 2015 & 2016 (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) έχουν πραγματοποιηθεί πιστώσεις συνολικής αξίας 3.000,00 € για το 2015 ενώ η συνολική αξία των εκδοθέντων στοιχείων με ΦΠΑ είναι 37.885,09 € και για το φορολογικό έτος 2016 οι πιστώσεις είναι 719.855,09 € ενώ η συνολική αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ είναι 3.156.606,44 €.»

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά τα υπό κρίση έτη 2015 και 2016 ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, μέσα στο έτος 2016 εμφανίζεται να έχει εκδώσει 1.181 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.553.433,22 €, πλέον Φ.Π.Α. 60.173,22 €.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 12 εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον, για τη χρήση 2016, συνολικής καθαρής αξίας 39.140,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.393,60 €, ήτοι συνολικής αξίας 48.533,60 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι παρόλο που ο έλεγχος παραδέχεται την εξόφληση των ως άνω τιμολογίων νόμιμα με τραπεζικό μέσο, δημιουργεί τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαχθεί με την εκδότρια επιχείρηση θεωρώντας αυτόν κακόπιστο. Ωστόσο, στη με ημερομηνία θεώρησης 01-11-2022 Έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν γίνεται κάποια παραδοχή εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με τραπεζικό μέσο. Επιπλέον, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του δεν προσκομίζει παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων ούτε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας σχετικά με την μη αποδοχή πιστώσεων που αφορούν «Εξόφληση συναλλαγών πιστωτικών καρτών», καθώς ο ίδιος έχει ορίσει πληρεξούσιο και συνδικαιούχο τον υπάλληλό του, , έτσι ώστε να μπορεί να εκπληρώνει οικονομικές υποχρεώσεις της επιχείρησης όταν εκείνος απουσιάζει. Γι' αυτόν τον λόγο είχε δώσει εντολή στην τράπεζα όπου διατηρεί τον τραπεζικό λογαριασμό που είναι συνδεδεμένος με το τερματικό POS που διατηρούσε στο κατάστημα, ώστε τα χρήματα να πιστώνονται απευθείας σε τραπεζικό λογαριασμό του υπαλλήλου του. Κατόπιν εξόφλησης κάθε λογαριασμού και εκκρεμότητας της επιχείρησης, ο υπάλληλός του, κατέθετε το ποσό που απέμενε στον τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης που διέθεταν από κοινού και επομένως οι σχετικές τραπεζικές πιστώσεις και καταθέσεις δεν αποτελούν επιπλέον εισόδημα, αλλά αφορούν το ήδη δηλωθέν εισόδημα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 01-11-2022 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών που κατέχει ο προσφεύγων ατομικά ή κοινά, προέκυψαν πιστώσεις συνολικής αξίας 41.137,37 € που αφορούν «Εξόφληση συναλλαγών πιστωτικών καρτών» στον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας , οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν και ως εκ τούτου ο έλεγχος τις έκρινε ως πωλήσεις της επιχείρησης χωρίς έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών παραστατικών. Επιπλέον, δεν αιτιολογήθηκαν τραπεζικές πιστώσεις/ καταθέσεις συνολικής αξίας 188.880,29 €, τις οποίες ο έλεγχος χαρακτήρισε ως «μη δηλωθέν εισόδημα αγνώστου πηγής ή αιτίας» που συνιστά προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013. Επομένως, ο έλεγχος έκρινε ως μη αιτιολογημένες πιστώσεις συνολικής αξίας 230.017,67 €.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του ότι οι σχετικές τραπεζικές πιστώσεις που αφορούν «Εξόφληση συναλλαγών πιστωτικών καρτών» δεν αποτελούν επιπλέον εισόδημα αλλά αφορούν το ήδη δηλωθέν εισόδημα και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 01-11-2022 οικεία έκθεση ελέγχου Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός, και την επικύρωση/01-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Υπ' αριθ. /01-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2016:

Διαφορά φόρου	453.505,17 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	226.752,59 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	102.803,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	783.060,97 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.